



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº 36216.000050/2006-11
Recurso nº 145.165 Voluntário
Matéria RETENÇÃO 11%
Acórdão nº 206-01.115
Sessão de 06 de agosto de 2008
Recorrente BASF S/A
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/05/2003

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO.
RETENÇÃO. TRANSPORTE DE CARGA.**

A empresa, como contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigada a reter e recolher onze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviço.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEXTA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para acolher a preliminar de decadência; II) Por maioria de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas referentes aos fatos geradores ocorridos até 11/2000. Vencidas as Conselheiras Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Bernadete de Oliveira Barros e Ana Maria Bandeira, que votaram por declarar a decadência até 11/1999; III) Por maioria de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso. Vencido(a)s o(a)s Conselheiro(a) que Rogério de Lellis Pinto, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (Relator) , que votaram por dar provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Bernadete de Oliveira Barros.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

Presidente



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS

Relatora designada

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Ana Maria Bandeira, Cleusa Vieira de Souza e Marcelo Freitas de Souza Costa (Suplente convocado).

Relatório

BASF S/A, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em São Bernardo do Campo/SP, DN nº 21.434.4/0060/2006, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas ao INSS pela empresa, na qualidade de tomadora de serviços, nos termos do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, concernentes à retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor da nota fiscal/fatura de prestação de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra por empresa contratada, em relação ao período de 02/1999 a 05/2003, conforme Relatório Fiscal às fls. 55/59.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 16/12/2005, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 350.749,26 (Trezentos e cinquenta mil, setecentos e quarenta e nove reais e vinte e seis centavos).

De acordo com o Relatório Fiscal a contribuinte, em que pese ter contratado serviços (transporte de carga) prestados mediante cessão de mão-de-obra pela empresa EXPRESSO JOAÇABA LTDA., deixou de efetuar o recolhimento da retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91, ensejando a constituição do crédito previdenciário em questão.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 230/265, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, por entender não haver prestação de serviços mediante cessão de mão-de-obra, ao contrário do entendimento do fiscal autuante, sobretudo quando este sequer logrou comprovar as alegações fiscais, não se baseando em qualquer contrato para verificar se havia ou não equipe à disposição do tomador de serviços.

Assevera que a empresa prestadora de serviços simplesmente transporta produtos da recorrente, possibilitando, inclusive, oferecer o mesmo serviço para outras empresas simultaneamente, não se cogitando em cessão de mão-de-obra, mormente quando tais serviços são executados de forma eventual, conforme solicitação da contribuinte, sem qualquer poder de comando do tomador.

Após tecer comentários a propósito do histórico do instituto da retenção de 11%, conclui que os serviços de transportes de cargas não estão sujeitos à incidência de referida contribuição previdenciária, em virtude de inexistir equipe à disposição da contratante, o que ensejou a alteração do artigo 219 do Decreto nº 3.048/99, excluindo a hipótese de retenção nos serviços em comento.

Argúi a inconstitucionalidade da TAXA SELIC, argumentando, entre outros motivos, que sua instituição decorreu de resolução do Banco Central, e não por lei, não podendo, dessa forma, ser utilizada em matéria tributária, por desprestigiar o Princípio da

Legalidade. Alega, ainda, tratar-se referida taxa de juros remuneratórios, o que a torna ilegal e inconstitucional.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débitos, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

A então Secretaria da Receita Previdenciária não apresentou contra-razões ao recurso voluntário da contribuinte, tendo simplesmente encaminhado o processo a esse Colegiado para julgamento em segunda instância.

Incluído na pauta do dia 25/10/2006, a Egrégia 4ª Câmara do CRPS, por desempate, achou por bem converter o julgamento em diligência, nos termos do voto vencedor da ilustre Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, para que a fiscalização acostasse aos autos os contratos objeto da NFLD, com as respectivas Notas Fiscais de prestação de serviços, ou confirmasse serem aqueles trazidos à colação pela própria contribuinte.

Em atendimento à diligência requerida pela 4ª Caj do CRPS, a autoridade previdenciária elaborou Informação Fiscal, às fls. 538/539, corroborando a pretensão fiscal, acostando aos autos, ainda, a documentação solicitada.

Instada a se manifestar a propósito da diligência supra, a contribuinte apresentou petição, às fls. 543/567, reiterando as razões de fato e de direito esposadas em sua peça recursal, pugnando pela decretação da improcedência do feito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e efetuado o recolhimento do depósito recursal, conheço do recurso e passo a examinar as alegações recursais.

Preliminarmente, impõe suscitar questão relativa ao prazo decadencial, não aventada pela contribuinte em sede de recurso voluntário que, por ser matéria de ordem pública, deve ser reconhecida de ofício.

Com efeito, a matéria objeto de inúmeras discussões na doutrina e judiciário diz respeito ao prazo decadencial a ser levado a efeito para as contribuições previdenciárias. Os contribuintes pretendem seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45, da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

"Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]."

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

"Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]."

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social." (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 – MG – 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas à Lei Complementar:

"Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia formal, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:

"As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...]" (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro

Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

"CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que

aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula nº 08: São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Assim, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 16/12/2005, com a devida ciência da contribuinte constante da folha de rosto da notificação, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos durante o período de 02/1999 a 11/2000, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

Em sua peça recursal, em síntese, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que os serviços prestados pela empresa contratada não se fizeram mediante cessão de mão-de-obra, sobretudo tratando-se meros serviços de transportes de produtos, os quais estão fora do campo de incidência da retenção de 11%, conforme se extrai da evolução da legislação previdenciária, bem como da jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

Este, aliás, foi o entendimento do então Conselheiro Relator, Rogério de Lellis Pinto, que restou vencido em suas razões de decidir, desenvolvidas com muita propriedade, diga-se de passagem.

Em outra via, a nobre Conselheira Bernadete de Oliveira Barros divergiu do entendimento do relator, entendendo por bem converter o julgamento em diligência com o fito de se obter maiores esclarecimentos a propósito da autuação e documentos que a corroboraram.

Não obstante as sempre bem fundamentadas alegações da insigne Conselheira subscritora do voto vencedor, que converteu o primeiro julgamento em diligência, ousou divergir de seu entendimento, trazendo à colação, novamente, questão anteriormente adotada pelo relator no sentido de acolher a pretensão da contribuinte, consoante restará demonstrado ao longo desse arrazoado.

O cerne da questão posta nos autos reside na retroatividade da alteração do artigo 219, § 2º, inciso XIX, introduzida pelo Decreto nº 4.729/2003, excluindo o transporte de

cargas dos serviços sujeitos à retenção de 11% inscrita no artigo 31, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

O artigo 31 da Lei nº 8.212/91, determina que as empresas tomadoras de serviços prestados mediante cessão de mão-de-obra, por substituição tributária, deverão reter 11% da nota fiscal ou fatura do serviço, a título de contribuição previdenciária, como segue:

"Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33."

Por sua vez, o § 3º do dispositivo legal encimado, traz em seu bojo a definição de *cessão de mão-de-obra*, para efeito do perfeito enquadramento dos casos concretos à norma supratranscrita, ou seja, subsunção da norma ao fato, *in verbis*:

"§ 3º Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação."

Ao regulamentar a matéria, o Decreto nº 3.048/99, em seu artigo 219 e parágrafos, reiterou os preceitos legais acima esposados, trazendo ainda, a exemplo do § 4º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91, rol taxativo dos serviços a serem enquadrados como cessão de mão-de-obra, nos seguintes termos:

"Art. 219. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão ou empreitada de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços e recolher a importância retida em nome da empresa contratada, observado o disposto no § 5º do art. 216."

§ 1º Exclusivamente para os fins deste Regulamento, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade fim da empresa, independentemente da natureza e da forma de contratação, inclusive por meio de trabalho temporário na forma da Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974, entre outros."

§ 2º Enquadram-se na situação prevista no caput os seguintes serviços realizados mediante cessão de mão-de-obra:

I - limpeza, conservação e zeladoria;

II - vigilância e segurança;

III - construção civil;

V - serviços rurais;

- V - digitação e preparação de dados para processamento;*
- VI - acabamento, embalagem e acondicionamento de produtos;*
- VII - cobrança;*
- VIII - coleta e reciclagem de lixo e resíduos;*
- IX - copa e hotelaria;*
- X - corte e ligação de serviços públicos;*
- XI - distribuição;*
- XII - treinamento e ensino;*
- XIII - entrega de contas e documentos;*
- XIV - ligação e leitura de medidores;*
- XV - manutenção de instalações, de máquinas e de equipamentos;*
- XVI - montagem;*
- XVII - operação de máquinas, equipamentos e veículos;*
- XVIII - operação de pedágio e de terminais de transporte;*
- XIX - operação de transporte de passageiros, inclusive nos casos de concessão ou sub-concessão; (Redação alterada pelo Decreto nº 4.729, de 09/06/03)*
- ORIGINAL - *XIX - operação de transporte de cargas e passageiros;*
- XX - portaria, recepção e ascensorista;*
- XXI - recepção, triagem e movimentação de materiais;*
- XXII - promoção de vendas e eventos;*
- XXIII - secretaria e expediente;*
- XXIV - saúde; e*
- XXV - telefonia, inclusive telemarketing.*
- § 3º *Os serviços relacionados nos incisos I a V também estão sujeitos à retenção de que trata o caput quando contratados mediante empreitada de mão-de-obra. [...] (grifamos)*

Conforme se extrai dos dispositivos legais retro, tratando-se de serviços efetivamente/comprovadamente prestados mediante cessão de mão-de-obra, estará sujeito à retenção de 11% de que trata o artigo 31 da Lei nº 8.212/91.

Frise-se, porém, que o entendimento majoritário levado a efeito nesta egrégia Câmara é no sentido de que não basta que a autoridade lançadora informe o serviço prestado, enquadrando-o no rol acima mencionado. Deverá, ainda, comprovar mediante documentação hábil e idônea a ocorrência do fato gerador do tributo, *in casu*, a execução do serviço mediante

hábil e idônea a ocorrência do fato gerador do tributo, *in casu*, a execução do serviço mediante cessão de mão-de-obra, exceto nos casos em que o contribuinte não ofertou os contratos e/ou outros documentos solicitados pela fiscalização, hipótese em que o fiscal autuante poderá presumir tal situação, com arrimo no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/91, ou quando a retenção de 11% já se encontra na própria nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Cumpre esclarecer que referida conduta da fiscalização, em demonstrar cabalmente a ocorrência do fato gerador, com espeque no artigo 142 do CTN, encontra sustentáculo, igualmente, na própria vontade do legislador ordinário que, ao disciplinar a matéria, fez questão de elucidar a conceituação de *cessão de mão-de-obra*, no § 3º, do artigo 31 da Lei nº 8.212/91. Se assim não fosse, bastaria arrolar os serviços que se enquadram como cessão de mão-de-obra, sem conquanto conceituá-lo.

Nesse sentido, não restam dúvidas de que a legislação previdenciária que regulamenta a matéria impõe ao agente lançador que demonstre o enquadramento do serviço prestado no rol taxativo constante dos dispositivos legais supra, comprovando, ainda, terem sido executados mediante cessão de mão-de-obra.

Exemplo desta determinação é a modificação do § 2º, do artigo 219, do RPS, introduzida pelo Decreto nº 4.729/03, extraindo daquele rol o serviço de transporte de cargas, justamente por não se caracterizar como cessão de mão-de-obra (no entendimento deste Conselheiro). Ora, qual foi a alteração no serviço de transporte de carga durante referido período, capaz de suportar essa nova interpretação? Inexiste, a toda evidência, qualquer modificação na natureza deste serviço que justificasse aludida alteração na legislação de regência, confirmando, assim, que a intenção do legislador foi sanear erro incorrido anteriormente, excluindo tipo de serviço que não se enquadra na modalidade de cessão de mão-de-obra.

Chegamos agora ao imbróglio travado no presente caso. Com efeito, pretende a contribuinte seja adotado o entendimento hodierno em relação ao tema, igualmente, aos fatos geradores ocorridos anteriormente à alteração do § 2º, do artigo 219, do Decreto nº 3.048/99, na forma, inclusive, adotada pelo então Conselheiro relator no primeiro julgamento, restando vencido.

Somente a título elucidativo, no início, esse era o entendimento unânime da Colenda 4ª Caj do CRPS, à época competente para julgamento de demandas administrativas previdenciárias, no sentido de que o Decreto nº 4.729/2003, por ter natureza interpretativa, poderia retroagir de maneira a alcançar fatos geradores pretéritos, desde a edição da Lei nº 9.711/98, conforme preceitos contidos no artigo 106, inciso I, do CTN.

Posteriormente, referida tese deixou de ser unânime, surgindo o entendimento de que a modificação introduzida pelo Decreto retromencionado não poderia retroagir para acobertar fatos geradores ocorridos antes de sua edição, tendo inclusive a nobre Conselheira designada a redigir o voto vencedor como adepta dessa nova compreensão.

Em que pese respeitar a tese da nobre Conselheira representante do governo, não posso compartilhar com suas razões de decidir, por entender, com a devida vênia, não espelhar a melhor interpretação da legislação tributária, razão pela qual nosso posicionamento se mostra em defesa da não sujeição dos serviços de transportes de cargas à retenção de 11%, de que trata o artigo 31, da Lei nº 8.212/91. Ora, inferir que o Decreto somente tratou de obrigações

acessórias é reconhecer que a contribuinte não tem obrigação de pagar o tributo (retenção 11% - obrigação principal), devendo simplesmente destacar referido valor da nota fiscal ou fatura. O que não se coaduna com a legislação previdenciária.

Nessa toada, a fazer prevalecer referido entendimento, destaca-se que o Decreto tem natureza de ato normativo regulamentador dos preceitos contidos em lei, devendo interpretá-la e esmiuçá-la de forma a legitimá-la em sua plenitude, tornando-a aplicável aos casos concretos.

Assim, a interpretação contida nos Decretos regulamentares pode e deve retroagir à data da edição da lei regulamentada. É o que determina o artigo 106, inciso I, do CTN, com a seguinte determinação:

"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

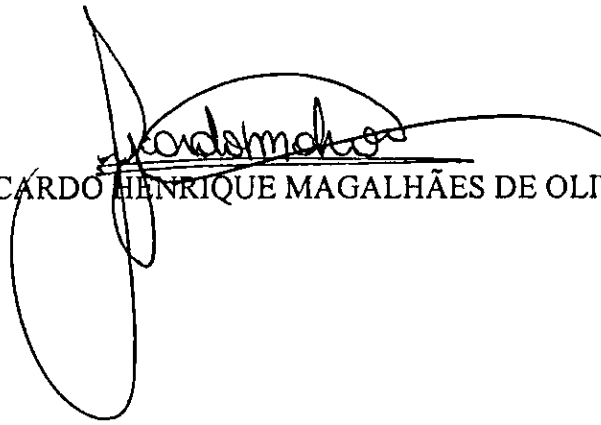
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;"

Com mais especificidade, o próprio Decreto nº 3.265/99, em seu artigo 3º, somente restringiu a retroatividade de seus efeitos para *"majoração de contribuição e ao disposto no § 20 do art. 216 [...]"*, confirmando que os demais ditames ali contidos deverão ser aplicados, também, a fatos pretéritos.

Diante dos argumentos encimados, não resta dúvida que a exclusão dos serviços de transportes de cargas do rol daqueles sujeitos à retenção de 11%, promovida pelo Decreto nº 4.729/2003, deve alcançar fatos geradores ocorridos anteriormente à sua edição, em virtude do caráter interpretativo daquele instrumento legal, impondo seja decretada a improcedência do feito.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* em desacordo com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, declarar de ofício a decadência em relação ao período de 02/1999 a 11/2000 e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2008


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

2º CC/MF - Sexta Câmara
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília, 20/03/09

Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Matr. Siage 751683

Voto Vencedor

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora designada

Permito-me divergir do entendimento manifestado no voto do Conselheiro Relator, pelas razões a seguir expostas.

O Relator entende que o serviço de transporte de cargas jamais exigiu cessão de mão-de-obra para sua execução e, portanto, não deve sofrer a retenção de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212/91.

Sustenta que a intenção do legislador ao alterar o § 2º, do artigo 219, do RPS, introduzida pelo Decreto nº 4.729/03, extraindo daquele rol o serviço de transporte de cargas, foi sanear erro incorrido anteriormente, excluindo tipo de serviço que não se enquadra na modalidade de cessão de mão-de-obra.

Contudo, continuo defendendo que a atividade de transporte de cargas pode, sim, ser objeto de contrato de prestação de serviço com cessão de mão de obra, situação em que o contratado põe o veículo de transporte e respectivo condutor à disposição do tomador, com retribuição por tempo determinado. Entendo que não caberia retenção apenas na situação em que o contrato é celebrado fixando o valor de frete, tendo como referência os objetos transportados, seus valores, natureza, peso ou quantidade.

Tanto é verdade que esse tipo de serviço poderia ser prestado com cessão de mão-de-obra, que, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, o transporte de cargas era expressamente definido como serviço sujeito à retenção se prestado mediante cessão de mão-de-obra, conforme inciso XIX do § 2º do art. 219 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

O Relator defende que o Decreto tem natureza de ato normativo regulamentador dos preceitos contidos em lei, devendo interpretá-la e esmiuçá-la de forma a legitimá-la em sua plenitude, tornando-a aplicável aos casos concretos, podendo e devendo retroagir à data da edição da lei regulamentada, conforme determina o artigo 106, inciso I, do CTN.

Porém, o que se pode afirmar é que, no caso do transporte de cargas, o mencionado Decreto não interpretou a Lei, mas apenas retirou do contratante desse tipo de serviço a responsabilidade pelo crédito tributário, desobrigando-o de efetuar a retenção e o recolhimento da contribuição. Portanto, somente a partir da data de entrada em vigor do Decreto nº 4.729/03 é que não cabe a retenção sobre os transportes de carga.

O próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu que a obrigação de efetuar a retenção introduzida no art. 31 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.711/98 não se configura em criação de um novo tributo e sim em alteração na forma de recolhimento da contribuição, conforme voto do Min. Relator CARLOS VELLOSO, cujo trecho transcrevo abaixo:

"RE 393946/MG Relatório: - A 3ª Turma do Eg. Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em mandado de segurança, deu provimento à

apelação e à remessa oficial decidindo pela legitimidade da retenção de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou da fatura de prestação de serviços, introduzida pelo art. 31 da Lei 8.212/91, redação dada pela Lei 9.711/98, uma vez que a citada retenção objetivou facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, bem como prevenir a sonegação, sendo certo que ela não institui empréstimo compulsório, aumento de alíquota ou confisco, tampouco viola a capacidade contributiva ou qualquer princípio constitucional."

O acórdão restou assim ementado:

"CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

DECISÕES TRIBUTÁRIAS DO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. RETENÇÃO DE 11% (ONZE POR CENTO) SOBRE O VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL OU DA FATURA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ARTIGO 31 DA LEI Nº 8.212/91, COM A REDAÇÃO DA LEI Nº 9.711/98. LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

1. As modificações introduzidas pela referida Lei 9.711/98 visam, apenas e tão-somente, facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social, prevenindo a sonegação, não havendo nisso nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade.

2. Com efeito, não se cuida de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social (C.F., art. 195, § 4º), nem, tampouco, de imposto criado na área da competência residual da União (C.F., art. 154, I) ou instituição de empréstimo compulsório (C.F., art. 148). O que houve, não faz mal repetir, foi uma alteração na forma de recolhimento da contribuição previdenciária, sem nenhuma afronta à Constituição, atribuindo responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, o que é permitido não só pelo Código Tributário Nacional (art. 128), como, também, pela atual Carta Magna, que prevê, inclusive, o pagamento antecipado do imposto ou contribuição, com possibilidade de compensação e/ou restituição (C.F., art. 150, § 7º), exatamente como previsto na Lei 9.711/98, ora impugnada, pelo que não há que se falar ou sustentar em, repito, empréstimo compulsório, aumento de alíquota, confisco ou transgressão a qualquer princípio constitucional, muito menos o da capacidade contributiva.

(...)

No caso, entretanto, registra Fábio Zambitte Ibrahim, com propriedade, que, "mutatis mutandis, é possível comparar a obrigatoriedade da retenção dos 11% com o desconto do imposto de

renda na fonte. Em ambas as situações, a fonte pagadora tem dever legal de efetuar determinada retenção, diminuindo o valor pago. É um facere, isto é, uma prestação positiva imposta a determinada pessoa, no interesse da arrecadação de exações devidas." (Fábio Zambitte Ibrahim, "A Retenção de 11% Sobre a Mão-de-Obra", LTr Editora, 2000, pág. 23).

Não se tem, portanto, contribuição nova. Tem-se, sim, "mera obrigação acessória." (Fábio Zambitte Ibrahim, ob. cit., pág. 32).

Aqui, repete-se, o tomador do serviço, ou o contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, fica obrigado a reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente.

Não há falar, portanto, vale repetir, em contribuição nova, ou contribuição decorrente de outras fontes - C.F., art. 195, § 4º." (grifos meus)

Assim, o Supremo concluiu que a Lei nº 9.711/98 não introduziu nova contribuição e sim nova obrigação, que é a de reter 11% sobre o valor dos serviços prestados contidos na nota fiscal ou fatura e recolher o tributo retido.

Dessa forma, a desobrigação trazida pelo Decreto nº 4.729/2003 não contraria o afirmado pelo Relator de que "o Decreto tem natureza de ato normativo regulamentador dos preceitos contidos em lei, devendo interpretá-la e esmiuçá-la de forma a legitimá-la em sua plenitude, tornando-a aplicável aos casos concretos".

E, conforme art. 113 do CTN:

"Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos."

A expressão "legislação tributária", segundo art. 96 do mesmo diploma legal, compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

O CTN dispõe sobre a aplicação da legislação tributária no art. 105:

"Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116."

E, conforme art. 106, é a lei que se aplica a ato ou fato pretérito, e não a legislação. No CTN, o legislador utiliza, em várias oportunidades, a expressão legislação tributária. Porém, no que tange à retroatividade expressa no art. 106, o legislador expressamente utilizou a palavra lei, e segundo lição de Hugo de Brito Machado:

"No Código Tributário Nacional, a palavra lei é utilizada em seu sentido restrito, significando regra jurídica de caráter geral e abstrato, emanada do Poder ao qual a Constituição atribuiu competência legislativa, com observância das regras constitucionais pertinentes à elaboração das leis. Só é lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no Código Tributário Nacional, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nela estabelecido" (Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário – Ed. Malheiros – São Paulo – 19ª Edição – 2001 – pág. 65-66)

Portanto, entendo que não cabe retroação do Decreto, como quer o Relator.

Ante o exposto, voto no sentido de, no mérito, negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de agosto de 2008



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS